

**Audience publique du 15 juillet 2009**

Recours formé par  
la société de droit belge ..., (B)  
contre une décision du directeur de l'administration des Contributions directes  
en matière d'impôt sur le revenu des collectivités et d'impôt commercial communal

---

**JUGEMENT**

Vu la requête inscrite sous le numéro 24913 du rôle et déposée au greffe du tribunal administratif le 15 octobre 2008 par la société de droit belge ..., représentée par son administrateur actuellement en fonctions, établie et ayant son siège social à B-..., à l'encontre d'une décision du directeur de l'administration des Contributions directes du 16 juillet 2008, répertoriée sous le numéro ... du rôle, relative aux bulletins de l'impôt sur le revenu des collectivités et de l'impôt commercial communal des années 2002 et 2003, émis le 17 août 2006 ;

Vu le mémoire en réponse du délégué du gouvernement déposé au greffe du tribunal administratif le 15 janvier 2009 ;

Vu le courrier déposé au greffe du tribunal administratif le 20 avril 2009, par Maître Philippe Penning, avocat à la Cour, inscrit au tableau de l'Ordre des avocats à Luxembourg, informant le tribunal notamment de sa constitution d'avocat au nom de la société de droit belge ... ;

Vu les pièces versées en cause et notamment la décision entreprise ;

Le juge-rapporteur entendu en son rapport, ainsi que Maître Marc Lentz, en remplacement de Maître Philippe Penning, et Madame le délégué du gouvernement Monique Adams en leurs plaidoiries respectives à l'audience publique du 6 mai 2009.

---

A défaut de déclarations d'impôt déposées pour les années 2002 et 2003, le bureau d'imposition Sociétés 2 de l'administration des Contributions Directes, désigné ci-après par « le bureau d'imposition », procéda par voie de taxation d'office et émit à l'égard de la société de droit belge ..., le 17 août 2006 les bulletins de l'impôt sur le revenu des collectivités et de l'impôt commercial communal des années 2002 et 2003.

Par courrier de sa fiduciaire daté au 14 novembre 2006, la société ... s'adressa au préposé du bureau d'imposition en les termes suivants : « (...) *Concernant notre client sous rubrique, veuillez trouver en annexe les déclarations pour l'impôt sur le revenu des collectivités et pour l'impôt commercial communal, ainsi que les bilans des exercices 2002 et 2003.*

*Par la présente, nous avons l'honneur de solliciter l'annulation de votre taxation d'office du 17/08/2006 pour faute de déclarations fiscales 2002 et 2003 et prendre en considération les montants repris dans les déclarations déposées. (...) ».*

Par décision du 16 juillet 2008, répertoriée sous le numéro ... du rôle, le directeur de l'administration des Contributions directes, désigné ci-après par « le directeur », prit position par rapport au courrier précité de la société ... du 14 novembre 2006 de la manière suivante :

*« Vu la requête introduite le 15 novembre 2006, signée par..., au nom de la société anonyme ..., actuellement avec siège social à B-..., concernant les bulletins de l'impôt sur le revenu des collectivités et de l'impôt commercial communal des années 2002 et 2003, émis le 17 août 2006 ;*

*Vu le dossier fiscal ;*

*Vu les §§ 228 et 301 de la loi générale des impôts (AO);*

*Considérant que le paragraphe 249 AO dispose dans ses deux premiers alinéas :*

*« (1) die Rechtsmittel können schriftlich eingereicht oder zu Protokoll erklärt werden. Es genügt, wenn aus dem Schriftstück hervorgeht, wer das Rechtsmittel eingelegt hat. Einlegung durch Telegramm ist zulässig. Unrichtige Bezeichnung des Rechtsmittels schadet nicht.*

*(2) Ein Rechtsmittel gilt als eingelegt, wenn aus dem Schriftstück oder der Erklärung hervorgeht, dass sich der Erklärende durch die Entscheidung beschwert fühlt und Nachprüfung begehrt ».*

*que s'il est vrai que cette disposition légale réduit les exigences de forme d'une réclamation au strict minimum, il n'en reste pas moins qu'elle requiert expressis que la formulation de la réclamation doit faire ressortir que le contribuable se considère lésé par le bulletin d'impôt en cause et qu'il sollicite un réexamen de son imposition.*

*Considérant également que la réclamante n'ayant réservé aucune suite aux mandements, à une sommation-astreinte et une décision liquidant l'astreinte, l'invitant à chaque fois à remettre les déclarations litigieuses des années en cause, le bureau d'imposition avait dû recourir à la taxation conformément au § 217 AO;*

*qu'en l'espèce, à la suite de ces taxations, la réclamante a finalement déposé des déclarations avec une lettre d'accompagnement disant "Veuillez trouver en annexe les déclarations pour l'impôt sur le revenu des collectivités et pour l'impôt commercial communal, ainsi que les bilans des exercices 2002 et 2003 ; que par la présente, nous avons l'honneur de solliciter l'annulation de votre taxation d'office du 17 août 2006 pour faute de déclarations fiscales 2002 et 2003 et de prendre en considération les montants repris dans les déclarations déposées";*

*Considérant que si le législateur a réduit au strict nécessaire les exigences de forme en matière de réclamation et de recours, ceci afin d'ouvrir aux contribuables aussi largement que possible les voies de contrôle de leur imposition (§ 249 AO), ce libéralisme ne rend que plus importante la question de fond ; la portée exacte de la volonté de laquelle dépend exclusivement la qualification comme acte introductif*

*d'instance, puisque cette qualification ne dépend ni d'une certaine forme ni de termes sacramentels ;*

*Considérant que si la dénomination donnée par le contribuable n'est certainement pas déterminante (§ 249 AO), il n'en reste pas moins évident que la qualification doit respecter les indications du contribuable qui montrent qu'indépendamment de la propriété des termes employés telle voie est choisie ou telle autre voie est clairement exclue ;*

*qu'a fortiori il ne saurait être imposé une instance contentieuse avec le risque d'une réformation in pejus (§ 243 AO) à un contribuable qui s'est simplement réservé de réclamer ultérieurement (Conseil d'État 28.08.1980, no du rôle 6969);*

*Considérant qu'il résulte clairement de la teneur de la missive ci-avant, datée du 14 novembre 2006, remise conjointement avec le dépôt des déclarations fiscales et adressée au bureau d'imposition, que celle-ci ne constituait pas une réclamation au sens du § 228 AO, mais une lettre, écrite dans le cadre d'une demande d'imposition rectificative entamée par les demandeurs conformément au paragraphe 94 AO à laquelle le bureau d'imposition n'a cependant pas accédé ;*

#### **PAR CES MOTIFS**

*dit qu'il n'y a pas lieu de statuer ».*

Par requête déposée au greffe du tribunal administratif le 15 octobre 2008, la société ... a déposé un recours à l'encontre de la décision précitée du directeur du 16 juillet 2008.

Lorsque, comme en l'espèce, la requête introductive d'instance omet d'indiquer si le recours tend à la réformation ou à l'annulation de la décision critiquée, il y a lieu d'admettre, compte tenu de l'objet du recours, que le demandeur a entendu introduire le recours admis par la loi<sup>1</sup>.

Conformément aux dispositions combinées du paragraphe 228 de la loi générale des impôts, communément appelée « *Abgabenordnung* », ci-après dénommée « AO » et de l'article 8 (3) 1. de la loi modifiée du 7 novembre 1996 portant organisation des juridictions de l'ordre administratif, le tribunal administratif est appelé à statuer comme juge du fond sur un recours introduit contre une décision du directeur ayant statué sur les mérites d'une réclamation contre un bulletin de l'impôt commercial communal et de l'impôt sur le revenu des collectivités. Le tribunal est partant compétent pour connaître du recours en réformation, recours qui est recevable pour avoir été introduit dans les formes et délai légaux.

A l'appui de son recours la société ..., tout en admettant que ses déclarations d'impôt étaient tardives, reproche à l'administration de ne pas avoir tenu compte de sa « *demande d'annulation* », déposée endéans les délais légaux. Elle expose que ses pertes reportées n'auraient pas été prises en considération par les bulletins déférés, de sorte qu'elle serait désormais confrontée à une dette d'impôt de 16.678,06 euros.

---

<sup>1</sup> cf. trib. adm. 18 janvier 1999, n° 10760 du rôle, Pas. adm. 2008, V° Recours en réformation, n° 7, et autres références y citées

Le délégué du gouvernement estime que le courrier de la fiduciaire de la société ... du 14 novembre 2006, reçu par le bureau d'imposition le 15 novembre 2006, ne saurait être qualifié de réclamation au sens des paragraphes 228 et 249 AO mais s'analyserait en simple demande de modification du bulletin d'imposition au sens du paragraphe 94 AO. A l'appui de ses affirmations il se réfère à deux jurisprudences du tribunal administratif. Il ajoute que ledit courrier aurait été rédigé par une fiduciaire, donc un professionnel de la postulation, dont les termes juridiques employés seraient à appliquer à la lettre.

Il estime que ce serait à bon droit que le bureau d'imposition n'aurait pas réservé de suite favorable à la demande rectificative et que le directeur aurait décidé de ne pas statuer sur la demande de la société demanderesse. En effet, le paragraphe 94 AO aurait pour utilité et objet unique de permettre des modifications rapides et mineures et non pas la reprise de la procédure d'imposition *ab initio* et de façon intégrale.

Etant donné que le directeur a retenu dans la décision déferée qu'il n'y avait pas lieu de statuer en qualifiant la demande introduite par la société ... de demande d'imposition rectificative au sens du paragraphe 94 AO et non point de réclamation au sens du paragraphe 228 AO, le tribunal est d'abord amené à qualifier le courrier adressé par la fiduciaire de la société ... au bureau d'imposition.

Aux termes du paragraphe 94 AO : « (1) *Les bulletins d'impôt (...) ainsi que les décisions administratives à caractère individuel (...) ne peuvent être retirés ou modifiés qu'à la double condition que le contribuable y consente expressément et qu'il ne se trouve pas forclo dans le cadre d'un recours contentieux* ».

Ledit paragraphe crée donc la possibilité pour l'administration fiscale de modifier des bulletins d'impôt sous la double condition du consentement express du contribuable et de non expiration des délais du recours contentieux.

Force est au tribunal de constater, ensemble avec le délégué du gouvernement que le paragraphe 94 AO est destiné à permettre des modifications rapides et mineures. En effet, la caractéristique essentielle de la requête en modification est de n'agir que de façon ponctuelle, elle n'autorise le bureau d'imposition à vérifier et décider à nouveau que sur le point litigieux<sup>2</sup>.

Or, en l'espèce, il ressort sans équivoque du courrier litigieux du 14 novembre 2006 que la fiduciaire de la société ... a sollicité l'annulation de la taxation d'office dans son entièreté. En effet, la fiduciaire ne s'est pas limitée à un point déterminé mais elle a demandé de manière globale l'annulation de la taxation, de sorte que sa demande a trait au bulletin litigieux dans son ensemble.

Au vu du libellé du courrier du 14 novembre 2006, la demande introduite par la fiduciaire au nom de la société ... ne constitue partant pas une demande de modification au sens du paragraphe 94 AO, contrairement aux affirmations du directeur.

---

<sup>2</sup> Alain Steichen, Manuel de droit fiscal, Droit fiscal général, Tome 1, Editions Saint Paul, 2006, p. 631, n° 673.

Dès lors, il reste à analyser si le courrier du 14 novembre 2006 constitue une réclamation au sens du paragraphe 228 AO.

Le directeur, ainsi que le délégué du gouvernement reprochent au courrier de la fiduciaire du 14 novembre 2006 de ne pas répondre aux conditions de formes requises par le paragraphe 249 AO relatif aux réclamations. Ils estiment qu'un minimum de diligences serait exigé en ce sens que le contribuable devrait faire ressortir à travers son écrit qu'il se considère lésé par le bulletin d'impôt concerné.

Le tribunal est amené à constater que la qualification de la réclamation se dégage en principe des exigences de forme et de fond auxquelles elle est soumise<sup>3</sup>.

En vertu du paragraphe 228 AO une réclamation peut être introduite auprès du directeur dans un délai de trois mois notamment contre les bulletins de l'impôt commercial communal et de l'impôt sur le revenu des collectivités. Ces réclamations sont à introduire selon les formes prévues au paragraphe 249 AO aux termes duquel : « (1) *Die Rechtsmittel können schriftlich eingereicht oder zu Protokoll erklärt werden. Es genügt, wenn aus dem Schriftstück hervorgeht, wer das Rechtsmittel eingelegt hat. Einlegung durch Telegramm ist zulässig. Unrichtige Bezeichnung des Rechtsmittels schadet nicht.*

*(2) Ein Rechtsmittel gilt als eingelegt, wenn aus dem Schriftstück oder aus der Erklärung hervorgeht, dass sich der Erklärende durch die Entscheidung beschwert fühlt und Nachprüfung begehrt.*

*(3) Die Rechtsmittel sind bei der Geschäftsstelle der Behörde anzubringen, deren Bescheid angefochten wird. Die Anbringung bei der zur Entscheidung berufenen Stelle (Rechtsmittelbehörde) oder bei der für eine frühere Rechtsstufe zuständigen Behörde genügt (...) ».*

Il se dégage du paragraphe 249 AO précité que le formalisme relatif à l'introduction d'une réclamation est réduit au strict minimum. Ainsi, le cadre des écrits qui remplissent les exigences formelles des réclamations contentieuses est large.

En l'espèce, force est de prime abord de constater que le courrier du 14 novembre 2006 répond aux exigences du paragraphe 249, alinéa 1<sup>er</sup> AO étant donné qu'il indique clairement l'auteur dont il émane, à savoir la fiduciaire de la société ..., agissant au nom de cette-dernière.

Par ailleurs, si le paragraphe 249, alinéa 2 AO requiert que la formulation de la réclamation fasse ressortir que le contribuable se considère lésé par le bulletin d'impôt en cause et qu'il sollicite un réexamen de son imposition, cet alinéa commande une interprétation large de la notion de réclamation. En effet, toutes les fois que la voie de la réclamation est celle qui présente de l'intérêt pour le contribuable, sa déclaration

---

<sup>3</sup> Jean Olinger, La procédure contentieuse en matière d'impôts directs, études fiscales, numéros 81/82/83/84/85, novembre 1989, p. 48, n°56.

doit être considérée comme expression de sa volonté d'exercer un recours contentieux<sup>4</sup>.

En l'espèce, s'il est certes vrai que la fiduciaire de la société ... n'a pas précisé explicitement que sa mandante se sentait lésée par les bulletins litigieux, sa volonté d'introduire un recours contentieux puisqu'elle se sent lésée par ces bulletins ressort toutefois, à suffisance de droit, du fait même qu'elle en sollicite l'annulation et qu'elle demande la prise en considération des montants effectifs, repris dans ses déclarations de l'impôt.

De plus, il ne saurait être déduit de l'emploi du terme « annulation » que la fiduciaire de la société demanderesse n'ait pas entendu introduire une réclamation. En effet, le paragraphe 249 (1) AO *in fine* précise expressément : « *Unrichtige Bezeichnung des Rechtsmittels schadet nicht* ». Ainsi, il n'y a pas lieu de se limiter aux termes employés par la demanderesse mais de replacer la demande introduite dans son contexte général. En effet, la qualification donnée par le contribuable à sa déclaration, si elle est importante, n'est pas toujours déterminante. En aucun cas les déclarations obscures des contribuables ne doivent être interprétées de la façon la plus favorable, la moins fastidieuse pour l'administration<sup>5</sup>.

Enfin, comme seule la réclamation contentieuse doit être interjetée dans un délai de trois mois, il existe une forte présomption que les écrits présentés dans ce délai à l'égard des bulletins d'impôt sont des réclamations contentieuses<sup>6</sup>. En l'espèce, le courrier du 14 novembre 2006 a été envoyé dans le délai de trois mois à compter de la notification des bulletins litigieux, émis le 17 août 2006.

Au regard de l'ensemble des considérations qui précèdent, force est au tribunal de constater que malgré la formulation assez vague du courrier du 14 novembre 2006, il s'analyse en une réclamation contre des bulletins de l'impôt au sens des paragraphes 228 et 249 AO.

Par conséquent, c'est à tort que la décision directoriale déférée a retenu que le courrier du 14 novembre 2006 s'analyserait en demande modificative et non point en réclamation et qu'il n'y aurait ainsi pas lieu de statuer.

Dès lors, saisi d'un recours en réformation, c'est-à-dire, tendant à la réformation de la décision de l'administration et à voir le cas échéant prononcer une décision nouvelle en lieu et place de celle jugée inappropriée<sup>7</sup>, le tribunal est amené à vider le fond de l'affaire et à substituer sa décision à la décision déférée.

Il y a partant lieu d'analyser la demande de la société ... qui reproche à la décision directoriale déférée de ne pas avoir tenu compte de sa demande en annulation des bulletins de l'impôt établis par voie de taxation d'office.

---

<sup>4</sup> Jean Olinger, op. cit., n° 76 et cf. trib. adm. 13 décembre 2004, n° 17626 du rôle, Pas. adm. 2008, V° Impôts, n° 449 et autres références y citées.

<sup>5</sup> Jean Olinger, op. cit. n° 76.

<sup>6</sup> Jean Olinger, op. cit. n° 56.

<sup>7</sup> Cf. Cour adm. 28 février 2002, n° 13884C du rôle, Pas. adm. 2008, V° Recours en réformation, n° 21.

Quant au principe de la taxation, il y a lieu de rappeler en premier lieu que le paragraphe 217 AO dispose que :

*« (1) Soweit das Finanzamt die Besteuerungsgrundlagen (einschließlich solcher Besteuerungsgrundlagen, für die eine gesonderte Feststellung nicht vorgeschrieben ist) nicht ermitteln oder berechnen kann, hat es sie zu schätzen. Dabei sind alle Umstände zu berücksichtigen, die für die Schätzung von Bedeutung sind.*

*(2) Zu schätzen ist insbesondere dann, wenn der Steuerpflichtige über seine Angaben keine ausreichenden Aufklärungen zu geben vermag oder weitere Auskunft oder eine Versicherung an Eides Statt verweigert. Das Gleiche gilt, wenn der Steuerpflichtige Bücher oder Aufzeichnungen, die er nach den Steuergesetzen zu führen hat, nicht vorlegen kann oder wenn die Bücher oder Aufzeichnungen unvollständig oder formell oder sachlich unrichtig sind ».*

La taxation des revenus constitue ainsi le moyen qui doit permettre aux instances d'imposition, qui ont épuisé toutes les possibilités d'investigation sans pouvoir élucider convenablement tous les éléments matériels du cas d'imposition, d'arriver néanmoins à la fixation de l'impôt<sup>8</sup>. Elle consiste à déterminer et à utiliser une valeur probable ou approximative, afin d'aboutir à une évaluation de la base imposable, correspondant dans toute la mesure du possible à la réalité économique. Ce procédé comporte nécessairement une marge d'incertitude et d'inexactitude et la prise en compte pour l'administration fiscale d'une marge de sécurité est licite, dès lors qu'elle est faite avec mesure et modération<sup>9</sup>. La taxation d'office ne constitue pas une mesure de sanction à l'égard du contribuable, mais un procédé de détermination des bases d'imposition compte tenu des éléments à disposition du bureau d'imposition, même applicable à l'égard des contribuables soigneux et diligents<sup>10</sup>.

Il est constant en cause, pour ne pas être contesté, que la société demanderesse, malgré plusieurs mandements, une sommation-astreinte et une décision liquidant l'astreinte, n'a pas donné suite aux injonctions administratives de remettre les déclarations de l'impôt sur le revenu des collectivités et de l'impôt commercial communal des années 2002 et 2003. Il n'est pas non plus contesté en l'espèce et il ressort des pièces versées au dossier que les demandeurs n'ont soumis leurs déclarations d'impôt sur les années concernées au bureau d'imposition que postérieurement à l'émission des bulletins de l'impôt sur le revenu des collectivités et de l'impôt commercial communal des années 2002 et 2003 par le bureau d'imposition.

C'est partant à bon droit que le bureau d'imposition a procédé conformément aux termes du paragraphe 217 AO, par voie de taxation pour fixer les bases d'imposition. D'ailleurs, le principe du recours à la procédure de la taxation d'office n'est pas en soi remis en question par la société demanderesse, mais elle conteste le résultat, auquel aboutit la taxation d'office faite par le bureau d'imposition, et

---

<sup>8</sup> cf. trib. adm. 26 avril 1999, n° 10156 du rôle, Pas. adm. 2008, V° Impôts n° 388 et autres références y citées.

<sup>9</sup> cf. Cour adm. 30 janvier 2001, n° 12311C du rôle, Pas. adm. 2008, V° Impôts n° 389 et autres références y citées.

<sup>10</sup> cf. trib. adm. 26 avril 1999, n° 10156 du rôle, Pas. adm. 2008, V° Impôts n° 393 et Cour adm. 19 février 2009, n°24907C, 25027C, 25028C, disponibles sur [www.jurad.etat.lu](http://www.jurad.etat.lu)

reproche au directeur de ne pas avoir réexaminé son dossier en prenant en compte les pièces versées.

En vertu du paragraphe 228 AO, les bulletins d'impôt peuvent faire l'objet d'une réclamation auprès du directeur. Le paragraphe 244 AO ajoute que l'instance de recours, c'est-à-dire en l'espèce le directeur, dispose en la matière des mêmes pouvoirs que les bureaux d'imposition pour la fixation de la cote d'impôt et le paragraphe 204, alinéa 1<sup>er</sup> AO énonçant que le bureau d'imposition doit « *die steuerpflichtigen Fälle (...) erforschen und von Amts wegen die tatsächlichen und rechtlichen Verhältnisse (...) ermitteln, die für die Steuerpflicht und die Bemessung der Steuer wesentlich sind* (...) ». ».

Il en découle que, saisi d'une réclamation contre un bulletin d'impôt établi par voie de taxation conformément au paragraphe 217 AO, le directeur ne saurait refuser un examen de la situation patrimoniale effective du contribuable dans la mesure où celui-ci lui rend l'exercice possible.

Le paragraphe 243 (1) AO prévoit que « *Soweit die Rechtsmittelbehörden zur Nachprüfung tatsächlicher Verhältnisse berufen sind, haben sie den Sachverhalt von Amts wegen zu ermitteln* ». Il résulte de cette disposition que le directeur est tenu de procéder d'office à l'examen de la situation de fait et de droit à la base de la réclamation. Dans le cadre de l'examen de la situation réelle – *tatsächliche Verhältnisse* – le directeur, qui dispose du pouvoir d'une modification de l'imposition en défaveur du contribuable, doit donc appliquer les mêmes soins que le bureau d'imposition pour la détermination des bases d'imposition et de la cote d'impôt.

Pour la détermination des bases d'imposition, le directeur dispose encore des mêmes droits et obligations que le bureau d'imposition en ce qui concerne l'appréciation des preuves et les moyens d'investigation pour s'assurer d'une détermination juste des revenus du contribuable.

Il est vrai que le principe d'ordre public de la détermination exacte des bases d'imposition oblige les autorités fiscales à mettre tout en œuvre pour arriver à une imposition sur des bases qui correspondent le plus exactement possible à la réalité. Au cas cependant où le contribuable, malgré rappels et moyens de contrainte infructueux, se soustrait à son obligation de collaboration en omettant de remettre une déclaration d'impôt, mettant ainsi le bureau d'imposition dans l'impossibilité de déterminer de manière exacte le revenu imposable, il est censé se contenter de cette approximation, qu'elle opère en sa faveur ou en sa défaveur, et il ne saurait utilement réclamer devant le directeur contre un bulletin d'impôt établi par voie de taxation au seul motif que la cote d'impôt fixée ne correspond pas exactement à sa situation réelle. Il ne saurait dans une telle hypothèse prospérer dans sa réclamation que s'il rapporte la preuve que ses revenus réels s'écartent de manière significative des bases d'imposition retenues dans le bulletin d'impôt.

Dans le cadre de la preuve à rapporter ainsi, les déclarations de l'impôt ne bénéficient d'aucune présomption de véracité. Plus particulièrement, dans la mesure où le paragraphe 208, alinéa 1<sup>er</sup> AO, qui instaure la présomption de véracité au fond en faveur d'une comptabilité reconnue régulière en la forme, s'insère dans les dispositions relatives à la procédure d'établissement de l'impôt, cette présomption ne



saurait être invoquée qu'au bénéfice d'une comptabilité remise à l'appui d'une déclaration d'impôt devant le bureau d'imposition, mais non pas en faveur d'une comptabilité soumise dans le cadre d'une réclamation, laquelle ne constitue qu'un simple moyen de preuve ne bénéficiant d'aucune présomption de véracité<sup>11</sup>. Ainsi, en cas d'une comptabilité soumise pour la première fois au niveau de la réclamation, il appartient au directeur, disposant des mêmes droits et obligations que le bureau d'imposition, d'apprécier la régularité de la comptabilité produite en cause et de contrôler si les éléments de comptabilité à sa disposition permettent effectivement de retracer l'ensemble des dettes et créances, ainsi que la situation financière du contribuable. En effet, le bureau d'imposition peut procéder à une vérification de la comptabilité d'une société sur pied du paragraphe 162 (9) AO, disposant que « *das Finanzamt kann prüfen ob die Bücher und Aufzeichnungen fortlaufend, vollständig und formell und sachlich richtig geführt werden* ».

En l'espèce, la société ... a omis de déposer des déclarations de l'impôt pour les années 2002 et 2003 et a partant été imposée par voie de taxation d'office. A l'appui de sa réclamation contre les bulletins de l'impôt, établis par voie de taxation, la société a par la suite versé ses déclarations de l'impôt ainsi que ses bilans et comptes de profits et pertes relatifs aux années concernées.

Au vu des considérations qui précèdent deux constatations s'imposent.

D'une part, en omettant de procéder à un examen des pièces produites, le directeur n'a pas respecté ses obligations d'investigation pesant sur lui dans le cadre d'une procédure d'investigation. D'autre part le directeur n'a pas non plus procédé à la vérification de la régularité de la comptabilité produite en cause.

Ainsi, au vu de l'issue du litige et afin de maintenir dans le chef de la société demanderesse la possibilité de voir toiser sa réclamation à un niveau non contentieux, il y a lieu, dans le cadre du recours en réformation sous examen, de prononcer l'annulation de la décision directoriale litigieuse et de renvoyer le litige devant le directeur<sup>12</sup>, pour lui permettre d'examiner les pièces versées en cause, d'apprécier la régularité de la comptabilité produite et pour contrôler si les éléments de comptabilité à sa disposition permettent effectivement de retracer un écart significatif des bulletins d'impôt des années 2002 et 2003 établis par voie de taxation d'office par rapport aux revenus réels de la société ..., pour en tirer le cas échéant les conclusions qui s'imposent en conformité avec les principes ci-avant retenus.

#### **Par ces motifs,**

le tribunal administratif, troisième chambre, statuant contradictoirement ;

reçoit le recours en réformation en la forme ;

au fond, le déclare justifié ;

---

<sup>11</sup> Cf. Cour adm. 19 février 2009, n°24907C, 25027C, 25028C, disponibles sur [www.jurad.etat.lu](http://www.jurad.etat.lu)

<sup>12</sup> cf. trib. adm 3 septembre 2008, n° 23516, trib. adm. 10 septembre 2008, n° 23929, trib. adm. 22 septembre 2008, n° 23501, trib. adm. 23 octobre 2008, n° 24060 et trib. adm. 23 octobre 2008, n° 24090, trib. adm. 20 novembre 2008, n° 23725, 24119 et 24144, disponibles sous [www.jurad.etat.lu](http://www.jurad.etat.lu).

partant, dans le cadre du recours en réformation, annule la décision répertoriée sous le numéro ... du rôle, du directeur de l'administration des Contributions Directes du 16 juillet 2008 et renvoie le dossier en prosécution de cause devant ledit directeur ;

condamne l'Etat aux frais.

Ainsi jugé par :

Catherine Thomé, premier juge,  
Claude Fellens, juge,  
Françoise Eberhard, juge,

et lu à l'audience publique du 15 juillet 2009 par le premier juge, en présence du greffier Judith Tagliaferri.

s. Judith Tagliaferri

s. Catherine Thomé

**Reproduction certifiée conforme à l'original**

Luxembourg, le 15.7.2009

Le Greffier du Tribunal administratif